

判例研究

申告書の公示回避と過少申告加算税賦課の是非

石 村 耕 治

はじめに

鳥取地裁平成一三年三月二七日判決・TAINSノ7888-0535、広島高裁松江支部平成一四年九月二七日判決・TAINSノ7888-0688(所得税申告書の公示を回避するねらいで過少申告をした場合で、当初から税務調査があるとなかろうと修正申告がなされたであろうと推認できるときには、過少申告加算税は賦課できないとし、納税者の請求を容認した事例)

所得税、法人税、相続税、消費税など主な国税については、申告納税制度のもと、納付すべき税額が納税者(納税義務者)の行う申告により確定することを原則としている(国税通則法一六①一)。この制度の意義は、法定申告期限ま

でに納税者が自らの所得額又は税額を確定させ、自発的に申告し、かつ、納付することにある。過少申告、無申告、期限後申告などの申告義務違反に対しては、加算税が課される（国税通則法六五以下）。とくに、期限内申告があつたとしても、申告額が過少であつた場合には、過少申告加算税が課される（国税通則法六五）。

所得税、法人税、相続税に係る申告書が提出された場合に、その申告書に記載された所得税額、所得金額又は課税価格が一定額を超えるものについて、税務署長は、その者の住所等、氏名、税額等を一定期間公示しなければならぬものとされている（所得税法二三三、法人税法一五二、相続税法四九・一五二）。これを、「申告書の公示」という。俗には、「長者番付（高額納税者）の公表」ともいう。近年は、インターネットで検索すれば、容易にこの種のデータが得られるようになつてゐる。

申告書の公示制度は、一九五〇（昭和二五）年にシャープ勧告を受け、申告書閲覧制度に代えて導入されたものである。公示することにより、第三者による牽制を通じ適正な申告を促すことをねらいとしている。

所得税の申告書の公示を例にとると、納税地の所轄税務署長に対し、その年分の確定申告書等に記載された年税額が一、〇〇〇万円を超える者の住所、氏名及び申告に係る年税額の一覽表等を作成し、毎年五月一六日から同月三一日までの期間、当該税務署の掲示板その他当該税務署内の公衆の見やすい場所に掲示する方法により公示するように求めている（所得税法二三三、同施行規則一〇六）。

また、相続税の申告書の公示においては、相続税に係る申告書の提出があつた場合で、次に該当するときには、その提出があつた日から四ヵ月以内に、その申告書の記載に従い、その者の氏名、納税地および課税価格を少なくとも一ヵ月間公示するように求めている（相続税法四九）。

① 申告書に記載された課税価格が二億円を超える場合

② 申告書に添付された被相続人の遺産の明細書に記載された被相続人の死亡のときにおける財産の債務控除後の金額が五億円を超える場合

さらに、贈与税の申告書の公示においては、贈与税に係る申告書の提出があつた場合で、その申告書の記載された課税価格が四、〇〇〇万円を超えるときには、その提出があつた日から四カ月以内に、その申告書の記載に従い、その者の氏名、納税地および課税価格を少なくとも一カ月間公示するように求めている（相続税法一五二）。

こうした申告書の公示制度に対する評価は分かれる。公示されるのは、例えば所得税では、確定申告書に記載された所得税額（または修正申告後の所得金額）である。つまり、その所得税額は、配当控除後の税額で、源泉徴収された所得税や外国税額控除を差し引かないで計算したものを指す。所得税額だけを公示されても、所得の種類等により税額計算が異なり、かつ、源泉分離課税に係る所得税額は含まれていないので、正確な所得税額は推測するのは必ずしも容易ではない。したがって、納税者の金融プライバシーへの影響は差ほど心配がない、とする評価がある。さらに、高額所得者や高額所得法人を広く納税者の監視のもとに置く趣旨から、むしろ申告納税の本旨にかなう制度であるとの肯定的な評価がある（例えば、北野弘久「税務職員の守秘義務」北野編『判例研究・日本税法体系・四巻』（学陽書房、一九八〇年）一九三頁、二〇二頁参照）。

しかし、一方では、負の評価もある。すなわち、公示制度は、例えば所得税の場合を見ても、全国規模で所得税額が一、〇〇〇万円を超える相当数の納税者の金融プライバシーを、無差別にオープンにする仕組みである。プライバシー法の基本原則である本人のインフォームドコンセント（説明をした上での承諾）も得ずに、納税者の金融プライバシー

を開示する時代遅れの仕組みである、とする見方である。また、市場競争を原則とする社会経済体制を基本としながらも、高額所得者などをうさん臭い存在と見る悪しき制度である、との負の評価もある。

課税実務では、所得税の年税額が一、〇〇〇万円を超える納税義務者が、長者番付に載るのを避けるために過少申告をする例が多々ある。こうした過少申告をするのは、長者番付に載ると、さまざまな商品販売や犯罪者のターゲットとなる恐れがあるからである。また、各種の社会福祉事業などへの寄付金募集の対象者名簿に登載され、執拗な募金勧誘のターゲットとされる危惧もあるからである。さらには、周辺者の嫉妬などからの自己防衛が理由であるのケースもある。

このように、さまざまな理由から、自分の金融プライバシーを大事にしたいと願う納税者が、長者番付に載るのを避けるために、止むを得ずに期限内に過少申告をし、申告期限後に修正申告をするケースは少なくない。こうした、いわゆる“良心的な公示逃れ”のケースであっても、ふつう課税庁は、過少申告額（増差税額）に対し加算税を課してきている。

過少申告加算税について、国税通則法では、次のように賦課または免除する要件を定めている（法六五）。

| 過少申告加算税を賦課または免除する要件 | | 割合 |
|--|--|----------------|
| ① 修正申告書の提出または更正があった場合（六五①） | | 一〇％ |
| ② 期限内申告税額と五〇万円のいずれが多い金額を超える部分の金額（六五②） | | 超える部分の税額の五％を加算 |
| ③ 過少申告したことについて正当な理由があると認められる場合（六五④） | | 〇％（免除） |
| ④ 税務調査があったことにより更正を予知してなされた申告でない場合（六五⑤） | | 〇％（免除） |

右に図示したところからも分かるように、修正申告書の提出が、③「過少申告したことについて正当な理由があると認められる場合」(国税通則法六五④)又は④「税務調査があったことにより更正を予知してなされた申告でない場合」(国税通則法六五⑤)には、加算税は賦課できないとされる(詳しくは、石村耕治編『現代税法入門塾』(二〇〇二年、清文社)三九七頁以下参照)。したがって、争点は、長者番付に載ることを避けるねらいで過少申告した場合には、③ないしは④の要件に当てはまるとして、過少申告加算税は賦課できないと解することができるかどうかである。

この点について、今回評釈する事件(鳥取地裁平成一三年三月二十七日判決・TAINS-2888-0688)では、所得税申告書の公示を回避するねらいで過少申告をした場合で、当初から税務調査がなくとも修正申告がなされたであろうと推認できるときには、前記④の要件に当てはまり、過少申告加算税は賦課できないとし、納税者の請求を容認した。ある意味では、従来の定説を覆す画期的な判決といえる。

一 事案の概要

(一)納税義務者THとTIは夫婦である。THは、学校法人T自動車学校の理事長である。T自動車学校の学校用地一五、三四七・四二mの土地(以下「本件土地」)を平成八年一〇月二五日に、T自動車学校に総額一二億円で譲渡した。本件土地は、TH、TI、THの姉KSおよびその夫KF(T自動車学校の元理事長)の四人の共同名義であった。

T自動車学校には、労働組合がある。理事長であるTHは、本件土地の譲渡にかかる所得は相当高額であり、自分ら

の申告書が公示されれば、今後の労使交渉に負の影響を及ぼすと考えた。そこで、KFに相談したところ、KFの顧問税理士Hは、申告書に本件土地にかかる長期譲渡所得を記載しないで確定申告をし、後日その分の所得について修正申告をすることとすればよい、とのアドバイスをした。KFは、そうした申告のやり方をTHに伝授した。

THらは、このKFのアドバイスを従い、自分らの顧問税理士Nとも相談し、平成九年三月一三日に、本件土地にかかる長期譲渡所得を申告書に記載しないまま確定申告書を提出した。

顧問税理士Nは、同日、本件確定申告書に押印するためにNの事務所を訪問したTHの面前で所轄鳥取税務署資産課税部門に電話をし、THらの確定申告については事情により後日修正申告をする予定である旨を担当調査官に伝えるように申入れをした。

(二) 一方、KF・KS夫妻(以下「K夫妻」)の顧問税理士Hは、K夫妻の修正申告について、三月一五日の所得税の確定申告期限を過ぎれば申告書の公示の対象から外れるものと誤認し、平成九年三月二五日に、添付書類(売買契約書等)とともに修正申告書を提出した。しかし、法令の定めによると、公示の対象となるのは、修正申告を含む三月三一日までに提出された申告とされている(所得税法施行規則一〇六)。このため、K夫妻の修正申告後の納税額等については、後日公示された。

(三) K夫妻の修正申告に伴い、その添付書類から、所轄鳥取税務署は、本件土地の共同所有者であるTHらの平成八年度分の所得に本件長期譲渡所得があることを知ることとなった。同税務署の担当調査官Oは、内部での資料調査を開始するとともに、平成九年三月二八日に、THらの顧問税理士Nに電話で問い合わせをした。あいにく、そのときNは出張中であつたため、出張から帰った同年四月二日に、所轄税務署の担当部門に電話をかけた。THらの高額所得者

の公示は経営する自動車学校の労務対策上問題が生じるので、後日、本件長期譲渡所得のかかる修正申告書を提出する旨を担当調査官に伝言するように依頼した。

（四）同年四月二一日に、担当の○調査官から税理士Nに対しTHらの修正申告書を提出するように催促する連絡があった。Nは、近日中に修正申告書を提出する旨の回答をした。その後、THらは、確定申告期限が過ぎた平成九年四月二四日に、本件土地にかかる長期譲渡所得の金額を各々二億五、二六五万円と記載して修正申告をした。

（五）これに対し、所轄の税務署長（被告）は、同年五月一六日に、THについては一、〇〇九万九、〇〇〇円、TIについては一、〇四三万七、五〇〇円とする過少申告加算税の賦課決定処分を行った。THらは、この処分を不服として、不服審査手続（異議申立て及び審査請求）を経た後に、本訴を提起した。

二 当事者の主張

すでに触れたように、国税通則法六五条五項は、修正申告書の提出が、税務調査があったことにより更正を予知してなされた申告でない場合には、過少申告加算税が課されない旨を定めている。本件における争点は、本件の修正申告書の提出がこの要件に適合するかどうか、したがって、問われている点は、この免除要件に該当しないとして課税庁のなした過少申告加算税の賦課処分が適法かどうかである。

本件賦課決定処分をめぐる当事者の主張は、各々、次のとおりである。

一 納税者の主張

本件において、納税義務者（納税者）であるTHらは、所得税法上の高額納税者公示を回避するために、当初より時期を遅らせて平成九年度分の所得税修正申告を行った。これは、THらに、経営するT自動車学校の労使関係上の事情があつたためである。本件修正申告は、確定申告期限から遅れるところ三九日後に自発的に行つた。確かに、本件修正申告書を提出するまでの間に、所轄税務署から、本件長期譲渡所得についてTHらの顧問税理士に対して問い合わせはあつた。しかし、本件修正申告を、THらは、こうした当局からの問い合わせとは無関係に、当初の計画通り自発的に行つた。したがつて、本件修正申告書の提出は、国税通則法六五条五項に定める過少申告加算税賦課の免除要件である「その申告に係る国税について調査があつたことにより当該国税について更正があるべきことを予知してなされたものでないとき」にあたることは明白である。したがつて、本件における過少申告加算税の賦課決定処分は、同条項の解釈適用を誤つた違法なものであり、取り消されるべきである。

二 税務署長の主張

本件において、THらの修正申告書の提出までに、THらに対する所轄税務署による平成八年度分の所得税についての税務調査が行われている。THらは、いずれ更正処分があることを予知していたといえる。したがつて、THらが主張する国税通則法六五条五項の適用除外要件を適用する余地はない。同法六五条一項に基づいた本件過少申告加算税賦課決定処分は適法である。

三 判決の要旨

一 第一審判決

第一審の鳥取地裁は、次のように判示する。

（一）国税通則法六五条五項の過少申告加算税の免除要件について、「同条項が『その提出が、…調査があつたことにより…更正があるべきことを予知してされたもの』と規定されていることからすると、①客観的要件としては、『調査なければ修正申告なし』という関係（相当因果関係）の存在が必要であり、②主観的要件としては、修正申告者において、調査があつたことを認識し、その認識の基づいて、将来において更正がなされる可能性があると予測したことが必要であると解するのが相当である。」

（二）これら二つの要件について、「①と②の要件の関係については、②の主観的要件が充たされる場合には、通常、①の要件があることが推認されるが、特段の事情がある場合、例えば、調査とは無関係に修正申告を提出する意思を確定的に有していてそれに基づいて申告書を提出した場合や調査とは無関係に修正申告をせざるを得ない客観的な状況において修正申告書を提出した場合等、調査がなくても修正申告がなされたであろうということが推認できる場合には、『調査なければ修正申告なし』という関係が認められないから、①の要件が充たされたことにはならないというべきである。」

（三）本件においては、次の理由から、過少申告加算税を賦課することはできないとした。つまり、「原告らは、高額納税者の公示を回避するために、当初から、修正申告をする意図（動機）を持った上で、本件長期譲渡所得を記載しない

ままた本件各確定申告をした後に、本件長期譲渡所得について本件各修正申告をしたものであること、本件土地の共有者であるK夫妻が現実に自発的な修正申告をしたこと、そのため、本件確定申告当時の時点において、既にその後のK夫妻による修正申告によって原告らの本件各長期譲渡所得の申告漏れが被告に対して明らかにするのはほぼ確実な状況であつたといえること、したがって、原告らが、本件各修正申告をしなければ本件各長期譲渡所得を免れるとができるという状況にあつたとはいえないことなどの事情が認められ、これらの事情からすると、被告による調査がなされなくとも、原告らがいずれは修正申告をしたであろうことを推認できるから、本件における被告の調査の程度がいかなるものとしても、調査しなければ修正申告なしという関係は認め難いといわざるを得ない。そして、本件修正申告が、被告の調査がなされたことによつて、当初の計画より早くあるいは逆に遅く提出されたというような事情もうかがわれないところ、たとえ原告らが、本件修正申告書の提出時においては、自らが過少申告の状態にあることを知っていたため、本件についての被告の調査を認識したことにより、将来の更正の可能性を予測したとしても、それは、原告らが当初から修正申告書提出の意図（動機）を有していたことからするとむしろ当然のことであつて、被告の調査を認識したことが本件各修正申告書提出の決定的な意図（動機）になつたものとは認め難いのである。そうすると、結局のところ、本件においては、右の1の②〔引用者注記・1の②は原文の番号。本稿では（一）②〕の要件は認められるが、右1の①〔引用者注記・1の①は原文の番号。本稿では（一）①〕の要件は認められないから、本件修正申告の提出は、調査があつたことにより更正を予知してなされたものとはいえず、本件については、国税通則法六五条五項の適用により、同条一項に基づく過少申告加算税を賦課することはできないというべきである。」

二 控訴審判決

第一審において敗訴した被告・鳥取税務署長は控訴した。控訴審の広島高裁松江支部も控訴人・鳥取税務署長の賦課決定処分を違法とした。

ちなみに、控訴審では、納税者（被控訴人）の主張は、原審とほぼ同じであった。一方、税務署長（控訴人）は、本件においては、調査が進行し、申告漏れの存在が発覚し更正に至るであろうと認識した段階で修正申告を提出している。したがって、こうした事実を認識した上で修正申告を提出したケースであり、本件の過少申告加算税賦課決定は適法であると主張した。

控訴審において、裁判所は、国税通則法六五条五項の要件である調査と納税者の修正申告の決意（意図）との関係について、次のように判示する。

「本件各長期譲渡所得に係る所得税を免れる可能性はほとんどなかったもので」ある。「亡TH（本件納税義務者であるTHは平成一三年五月二〇日に死亡。その後、THの子TYが訴訟承継人となった。注記引用者）及び被控訴人TIは、本件に関する〇調査官の調査開始以前から修正申告をする決意をしていたと認められ、また、本件各修正申告が〇調査官による問い合わせから一か月後になされている点は、N税理士のいささか怠慢を思わせる点はあるものの当初の予定からするとそれほど遅延しているものではなく、本件に関する〇調査官の調査開始以前からの修正申告の決意に基づいて本件各修正申告がなされたものと解することの妨げにならない。なお、亡TH及び被控訴人TIは、本件各確定申告の時点において、これらが過少申告となることは当然認識していたものであるから、本件に関して〇調査官からの問い合わせがあった平成九年三月二八日の時点で、将来の更正の可能性を予知したものである」ということができるが、前記の

とおり、本件各修正申告の決意はそれ以前になされていたものと認められる本件においては、同事実は前記判断に差違をもたらさない。」

四 類似判決等の分析

すでに触れたように、国税通則法六五条五項の適用除外の規定は、自発的に修正申告をする意図を持った上で、修正申告書を提出した納税者に対しては、例外的に過少申告加算税を賦課しないことにするものである。つまり、そのねらいは、自発的な修正申告を奨励することにある。

この免除規定の適用を受けるためには、①税務調査の有無、②更正の予知が問題となる。

一 「調査があったこと」の意義

ひとくちに税務調査といっても、さまざまな種類のものがある（詳しくは、例えば、前出『現代税法入門塾』三三七頁参照）。したがって、国税通則法六五条五号にいう「調査」とは、具体的にどのような調査を指すのが問題になる。この点について、本件控訴審判決では、次のように判示する。

「同条項に規定する『調査』とは、調査が自発的でない修正申告を決意させる事情となつたものであれば、その内容や程度を問わないとするのが右趣旨に合致するから、右調査とは、当該申告者の申告義務の要否等について課税庁がな

す一連の思考ないし判断過程の一切をいうものと解すべきである。」

こうした判断は、他の判決でも示されており、いわば通説的な考え方といえる（例えば、大阪地裁昭和四五年九月二二日判決・行裁例集二二巻九号一一四八頁参照）。ただ、納税者が認識できるような外部調査である必要がある。したがって、いわゆる机上調査や準備調査のような外部から認識できない課税庁内部の調査は含まないものと解される（同旨、池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税務大学校論叢一四号一九一頁、渡辺充『判例に学ぶ租税法』（二〇〇三年、税務経理協会）一一頁参照。反対、品川芳宣『第三版・附帯税の事例研究』（二〇〇二年、財経詳報社）一四六頁参照）。また、納税義務者の取引先などに対する反面調査についても問題になる。納税者本人が、取引先や金融機関などに対する半面調査があったことを主観的に知り得たかどうかによるものと解される。

二 「更正があるべきことの予知」の意義

過少申告加算税の免除は、修正申告書の提出が「更正があるべきことを予知してなされたものでないとき」であれば受けられる。すなわち、①税務調査が実施される以前に修正申告書の提出があった場合には、問題なく過少申告加算税の免除を受けることができる。また、②調査実施後であっても、更正があるべきことを予知して修正申告書を提出したものでない場合にも、過少申告加算税の免除を受けることができる。争いになるのは②の場合である。

確かに、一般的には、調査があり、納税者と課税庁との間で増差税額が明らかになった時点で、納税義務者に「更正の予知」があつたであろうといえる。ただ、ここでいう「更正の予知」有無は、納税者の主観的な認識の問題であり、調査開始後どの時点でその納税者が更正を予知したのか客観的に確定するのは難しい場合が多い。このことも手伝つて、

更正の予知の時期についてはさまざまな解釈があるが、大きく次の二つ流れに分けることができる。

(一)「客観的な事実が判明した時点」とする見解

一つは、調査に基づき更正にいたる客観的な事実が判明した時点まで待つて納税義務者の更正の予知があったと認識する立場である。判例等では、多数説となっている。例えば、更正を予知した修正申告とは、税務職員が調査に着手してその申告が不適正であることなどを発見し、更正にいたることが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に達した後に、納税者がそれを認識して修正申告書を提出することをさす、とした判決が典型である（東京地裁昭和五六年七月一六日判決・税務訴訟資料一二〇号一二九頁）。

また、調査着手後の修正申告がすべて更正を予知してなされたとするのは適切な解釈とはいえない、とした判決も同類である（東京高裁昭和六一年六月二三日判決・税務訴訟資料一五二号四一九頁）。なお、この判決では、さらに、客観的な事実が判明した後に修正申告書が提出された場合であっても、「調査の着手後でかつ調査が右段階に至る前に、申告の決意とその内容を税務職員に進んで開示する等」のときには、更正を予知してなされた修正申告とはいえない、とする。

(二)「非違事項の指摘があった時点」とする見解

逆に、調査に基づく非違事項の指摘があった時点で納税義務者の更正の予知があったと認識する立場がある。例えば、調査を受けた後に修正申告書を提出した場合には更正を受けるべきことを予知して提出したことになる、とした判決が

典型といえる（最高裁昭和五一年二月九日第一小法廷判決・税務訴訟資料九〇号七五九頁）。

また、一九九二（平成一二）年七月三日に、国税庁長官が出した事務運営指針「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて」〔課所四―一六〕（www.ntago.jp/category/tutatu/jimu/kojin/01/01.htm）も、次のように記して、こうした見解に従う。

（修正申告書の提出が更正があるべきことを予知してされたと認められる場合）

2 通則法第六五条第五項の規定を適用する場合において、その納税者に対する臨場調査、その納税者の取引先に対する反面調査又はその納税者の申告書の内容を検討をした上で非違事項等の指摘等により、当該納税者が調査のあったことを了知したと認められた後に修正申告書が提出された場合の当該修正申告書の提出は、原則として、同項に規定する「更正があるべきことを予知してされたもの」に該当する。

（注）臨場のための日時との連絡を行った段階で修正申告書が提出された場合には、原則として、「更正があるべきことを予知してされたもの」に該当しない。

（三） 本件で採られた見解

本件では、原告である納税者は、（一）「客観的な事実が判明した時点」とする見解を主張した。しかし、本件第一審である鳥取地裁判決では、（二）「非違事項の指摘があった時点」とする見解に従い、次のように判示する。

「原告は、調査が更正に至ることを認識する端緒となるものである以上、その調査自体が、客観的な段階としてやがて更正に至ることが確実であるという状態にまで至つていない必要がある、かつ、そのような状態にあることが外部的にも認識し得る状態になっている必要があると主張するが、そのように解されなければならない論理的必然性があるわけではなく、また、仮に原告のような立場に立てば、納税者が何らかの事情でそのような程度ないし状態に至っていない調査がなされたことを知ったことにより、更正を免れようとして自発的ではない修正申告をした場合にも過少申告加算税が賦課できないという不都合も生じかねないから、原告の右主張は採用することができない。」

一方、本件控訴審である広島高裁松江支部の判決では、被控訴人（原告）の主張に沿い、（一）「客観的な事実が判明した時点」とする見解に従った。

五 解 説

本件は、所得税申告書の公示を回避することをねらいとした過少申告である。当初から税務調査のあるなしにかかわらず納税者は修正申告をするであろうことが推認できた事例である。納税者自身、当初からその旨を明らかにし、所轄税務署にも伝達している。

本件判決の意義は、申告書の提出があつた当初から、税務調査のあるなしにかかわらず、納税者の自発的な修正申告が期待できる場合には、過少申告加算税の賦課を免除する規定（国税通則法六五⑤）の適用ある旨を明らかにしたこと

にある。

とりわけ、本件判決の趣旨に従うと、納税者が、過少申告を行った意図（動機）が公示により侵害されるであろう自己の保護法益（例えば、良好な人間関係の維持、犯罪からの自己防衛、金融プライバシーの保護など）を護ることにあり、当初からその旨を所轄税務署に対して通知し、公示されることによる当該保護法益に対する侵害の潜在的危険性がなくなった後でできるだけ速やかに修正申告書の提出があつた場合には、過少申告加算税賦課の免除規定の適用があると解される。言い換えると、こうした、いわゆる「良心的な公示逃れ」のための過少申告（ないしは「良心的な過少申告」は、一種の当罰的不問行為とみてよく、加算税は免除されてよい、ということにある。

もちろん、現実の税務行政が、こうした通知があつた場合、その翌日などに、通知した納税者に対し税務調査を行い、その事実をもつて過少申告加算税を賦課するような狡猾な対応より考えられないような実情にあるとすれば、論外である。納税者の信頼がおける税務行政を確立するためにも、立法論的な対応も含め、「良心的な公示逃れ」のための過少申告を不問に付す課税取扱いが求められる。

一 問われる「良心的な公示逃れ」に対する加算税の賦課

申告書公示制度は、正確な所得を自発的に申告するという申告納税制度の秩序維持に必要不可欠な役割を担っているとする見解がある。こうした見方からすると、本件判決は、いわば確信犯を不問に処すことにもつながり、容認しがたいともいえる（品川芳宣「公示逃れの過少申告と加算税免除に係る更正の予知」税研・二〇〇二年一月号一〇〇頁、一〇三頁）。いかなる理由があるにしろ、公示逃れに過少申告加算税が課されないことになるのは問題だとすることに

も一理あることになる。

ただ、この点に関連して、国税通則法六五条五項の過少申告加算税賦課を免除する規定は、過少申告が、過誤によるものなのか、あるいは作爲的に行われたものかを問わない規定ぶりとなつて注目に値する必要がある。また、当初は作爲的であつたとしても、いわば「自首」してきた納税者には、加算税についてタックス・アムネステイ (tax amnesty) への恩赦を与える趣旨を含んだ規定ともいえる。

こうした国税通則法六五条五項の立法趣旨を勘案すれば、理由のはつきりした公示逃れに対する過少申告加算税の賦課を免除し、結果として、いわゆる「良心的な公示逃れ」ないしは「良心的な過少申告」を不問に付すことは、あながち不合理であるとはいえない。真に問われるべきは、申告書の公示という、アメニティを大事にする時代にそぐわない制度であると感じる納税者もいるということを認識せず、税制にこうした多様な「民意」を織り込もうとしないことにあるように見える。

二 「良心的な過少申告」は加算税を免除する「正当な理由」になり得るか

先に触れたように、国税通則法は、当初の申告が過少であつたとしても、③「過少申告をしたことについて正当な理由がある」と認められる場合」にも、過少申告加算税の賦課を免除することになっている(六五④)。この「正当な理由」

という文言は、典型的な税法上の不確定概念である。租税法主義から導き出される課税要件等明確主義の要請にも著しくそぐわないとの批判もあり、裁判でも争われている(例えば、横浜地裁昭和五一年一月二六日判決・訟務月報二二卷一二号二九一二頁、東京高裁昭和五三年二月三日判決・税務訴訟資料一〇三号七八八頁、最高裁昭和五四年九

月二八日第二小法廷判決・税務訴訟資料一〇六号六八五頁。いずれも、納税者側の請求棄却。

ともあれ、「正当な理由」の意義、要件などについては、法令ではまったく明確にされていない。このため、全面的に課税庁の解釈、裁量に委ねられている。

本件で問われたところからも分かるように、過少申告を行った意図（動機）が、公示により侵害されるであろう自己の他の保護法益（例えば、良好な人間関係の維持、犯罪からの自己防衛、金融プライバシーの保護など）を護ることがねらいにある場合も少なくない。このように、納税者が自己の保護法益を護るために止むにやまらず、「良心的な過少申告」をせざるを得なかったことは「正当な理由」になり得るものと思われる。

ちなみに、一九八〇年代に、「良心的軍事費相当分納税拒否運動」があった。これは、軍事費相当分の納税留保・還付請求のための確定申告を行う訴訟運動であった。この運動では、一定額の「納税拒否」が主眼であった（東京地裁昭和六三年六月一三日判決・判例時報一二九四号一三頁。また、北野弘久「良心的な軍事費納税拒否訴訟判決の検討」『納税者基本権論の展開』（一九九二年、三省堂）二〇頁以下参照）。一方、「良心的な過少申告」のケースでは、まったく「納税拒否」は想定されていない。公示による負の効果を避け、自己の保護法益に対する危険がなくなった段階でできるだけ速やかに修正申告書を提出するなどの納税者側の自発的納税協力が担保されている。したがって、双方は、まったく相容れない性質のものである。

（一）事務運営方針の例示された「正当な理由」

先にあげた、国税庁長官が出した事務運営指針「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて」

〔課所四一六〕一九九二(平成一二)年七月三日〕では、「過少申告の場合における正当な理由があると認められる事実」を、次のように例示している。

〔過少申告の場合における正当な理由があると認められる事実〕

1 通則法第六五条の適用にあたり、例えば、納税者の責めに帰すべき事由のない次のような事実は、同条第四項に規定する正当な理由があると認められる事実として取り扱う。

(一) 税法の解釈に関し、申告書提出後新たな法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と納税者の解釈とが異なることとなった場合において、その納税者の解釈について相当の理由があると認められること。

〔注〕 税法の不知若しくは誤解又は事実誤認に基づくものはこれに当たらない。

(二) 所得税の確定申告書に記載された税額(以下「申告税額」という。)につき、通則法第二四条の規定による減額更正(通則法第二三条の規定による更正の請求に基づいてされたものを除く。)があった場合において、その後修正申告又は通則法第二六条の規定による再更正による税額が申告税額に達しないこと。

〔注〕 当該修正申告又は再更正による税額が申告税額を超えた場合であっても、当該修正申告又は再更正により納付することとなる税額のうち申告税額に達するまでの税額は、この(二)の事実に基づくものと同様に取り扱う。

(三) 法定納期限の経過の時に以後に生じた事情により青色申告の承認が取り消されたことで、青色事業専従者給与、青色申告特別控除などが認められなかったこと。

(四) 確定申告の納税相談等において、納税者から十分な資料の提出等があったにもかかわらず、税務職員等が納税者に対して誤った指導を行い、納税者がその指導に従ったことにより過少申告となった場合で、かつ、納税者がその指導を信じたことについてやむを得ないと認められる事情があること。

この事務運営方針では、不可抗力的な「納税者の責めに帰すべき事由のない」ような事実がある場合には、「正当な理由」があると認められる事実として取り扱うとしている。しかし、不可抗力的な事情に限定されず、納税者に帰責事由がない場合には、客観的にみてその過少申告を行ったことにやむを得ない事情があるときにも、「正当な理由」ありと認められるべきである（同旨、石倉文雄「加算税制度」日税研論集一三号四五頁）。

この点、この事務運営方針には、納税者が自己の保護法益を護るために、止むを得ずに「良心的な過少申告」を選ばざるを得なかった事情を「正当な理由」にできる旨の例示はない。したがって、この事務運営方針は、従来からの課税庁の見解に沿って、自己に都合の良い不可抗力な事情のある事例や判例等の一部（例えば、東京高裁昭和五一年五月二四日判決・税務訴訟資料八八号八四一頁）を、リステート（判断基準として文書化）したに過ぎないものである（同旨、例えば、全国女性税理士連盟編『新・租税手続べんり事典』（二〇〇一年、ぎょうせい）二七七頁参照）。

事務運営方針は、その性格上、法源性も有しない。税務職員には拘束力を有する一方で、納税者にとつては一つの目安にはなるものの、当然、別の解釈も可能である。

思うに、いわゆる長者番付の公示により金融プライバシーなど自己の權益を侵害されることを防ぐために、やむに止まらずに過少申告をしたことについては、一方的に納税者側に帰責事由があるとはいえない。こうした「良心的な過少申告」については、加算税の賦課を免除される「正当な理由」ありと認めてよいものと解される。もちろん、この場合、当初からその旨を所轄税務署に対し通知し、公示による危険がなくなつた時点でできるだけ速やかに修正申告書を提出するなどの納税者側の自発的納税協力が確実であることが前提であることは言うに待たない。

(二) 申告書公示制度廃止の動きと通則法六五条四項の「正当な理由」の意義

政府部内でも、かねてから申告書の公示制度は、権利侵害的であるとの負の評価があった。政府税制調査会（以下「政府税調」）は、二〇〇二年一〇月二二日に開催した基礎問題小委員会で、いわゆる長者番付のもととなる高額納税者の住所や氏名などを公表する申告書公示制度を廃止する方向で検討を進めることを決めた（政府税調『あるべき税制の構築に向けた基本方針』（二〇〇一年六月一四日）二二頁。 www.mof.go.jp/singikai/zeicho/top.htm）。その後の政府税調報告書にも、この制度廃止の意見が盛られている（例えば、政府税調「少子・高齢社会における税制のあり方」（一九九三年六月一七日）二〇頁）。個人の金融プライバシーを重視する政策に転換をはかるべきであるというのが、その理由である。その根底には、懸命に納税し社会的に貢献している人たちが、むしろこの制度で迷惑を被っているという認識がある。

所得税申告書の公示の対象となる納税者は大きく二つに分けられる。一つは、土地や株式を譲渡し、掲載されるグループである。一般に、当該譲渡をした年だけが公示の対象となる。そして、もう一つは、自分の会社から給与を取る給与所得者（サラリードワーカー）と事業所得者（自営業者）のグループである。このグループの納税者は、順調であれば、毎年公示の対象となる。

確かに、こうした長者番付に載る納税者にとっては、しばしば節税が大きな関心事であり、申告書の公示制度に納税の信頼を求める考え方も理解できないことはない。しかし、個人のプライバシーが重視される昨今、申告書の公示はもはや時代にそぐわない制度となってきたのも否定できない事実である。本件のような、さして信頼性については問題のない納税者が、自己の金融プライバシーを護るためにあえて「良心的な過少申告」をせざるを得ない状況にあるこ

とについては、もっと重く受けとめるべきである。

小 結

これまで触れてきたところからも分かるように、申告書の公示制度は、創設当初には、申告納税制度をうまく機能させるという存在意義が認められたのかも知れない。しかし、今日、当初の意義は、すっかり薄れてしまっているのは自明のところである。裏返すと、このことは、立法事実論的にも、当時の事由は通用しがたく、違憲の疑いも捨て切れないことを意味する(同旨、桜井四郎「申告公表による損害と損害賠償」〔日税連編〕『民・商法と税務判断』債権・債務編〔四訂版〕(一九九九年、六法出版社)二八二頁参照)。

一方、課税庁の職員には、守秘義務がある。したがって、職務上知ることができた納税者などの情報は、本人の同意なしは法律で許されない限り、これを漏らしてはならないこととされる。相手が公務員であるか私人であるかを問わず、他の者に、職務上の秘密はもちろんのこと、職務上知ることができた納税者情報などを漏らすことが禁じられる。また、左記のように、税法上の守秘義務は公務員法上のものより重くなっている。

| | |
|--|------------------------------------|
| <p>(一) 公務員法上の守秘義務(国家公務員法一〇〇①・一〇九②、地方公務員法三四①・六〇②)</p> <p>職員は、職務上知ることのできた秘密を漏らしてはならない。その職を退いたといえども同様とする。</p> | <p>違反は一年以下の懲役 または三万円以下の罰金</p> |
| <p>(二) 税法上の守秘義務(所得税法二四三、法人税法一六三、地方税法二二など)</p> <p>〇〇税に関する調査に関する事務に従事しているまたは従事していた者は、その事務に関して知ることのできた秘密を漏らしまたは盗用してはならない。</p> | <p>違反は二年以下の懲役 または三〇万円以下の罰金</p> |

いずれにしろ、このような納税者情報開示禁止の原則は、法令などの定めのある場合には、例外的に適用にならないことがある。すなわち、この場合には、守秘義務が解除あるいは免除(違法阻却事由が拡大)され、納税者情報の開示が許される(守秘義務解除の事例について詳しくは、前出『現代税法入門塾』四一頁以下参照)。一般に、税務署長は、法の定めるところに従い申告書の公示義務を遂行したとしても守秘義務違反にはならない、とされる(例えば、北野弘久「税務職員の守秘義務」前出二〇三頁参照)。ただ、申告書の公示に関する規定は違憲の疑いもあるとする立場からは、申告書の内容を公表したと守秘義務との関係について、精査が求められてくる。

申告書の公示制度は、次第に過去の負の遺産と化してきている現実是否定できない。それにもかかわらず、この制度に抜本的な手も加えられないまま続行されてきている。こうした現実を勘案すれば、納税者が自己の權益を護ろうとするねらいから「良心的な過少申告」を行うことは、まさに「正当な理由」にあたると断じなければならない。

今回評釈したケースでは、過少申告加算税の賦課の免除を、国税通則法六五条五項に基づいて求めている。したがって、国税通則法六五条四項の「正当な理由」の存在を根拠にしていない。これは、不可抗力事由以外の事情には「正当

な理由」を認めないとする課税庁の姿勢も一因である。しかし、申告書の公示を回避することにより、憲法一三条などから派生する金融プライバシーを護りたいと願う納税者は決して少なくないはずである。こうした納税者に対し、良心的な過少申告“の選択の道を保障するのは、納税者本位の税務行政確立の趣旨からすれば、むしろ当然のことである。したがって、納税者がやむに止まれずにこうした選択をした場合には、「正当な理由」があるものとして、過少申告額に対する加算税の賦課を免除することにより積極的であるべきである。もちろん、公示による危険がなくなつた時点でするだけ速やかに修正申告を提出するなどの納税者側の自発的納税協力が確実に期待できることが前提であることは言うに待たない。こうした納税者本位の課税取扱いは、政府が今後とも申告書の公表制度を継続させるつもりであるとすれば、なおさら必要である。いずれにしろ、今後、今回評釈したケースと同種の訴訟においては、通則法六五条四項の積極的な活用が望まれる。